

【Q&A】匿名組合契約に係る匿名組合員の出資の相続税法上の評価

【問】私は、平成28年1月に死亡した父より(株)X(非上場)の株式を相続しました。(株)Xは、Y(株)との間で、自社を組合員、Y(株)を営業者とする匿名組合契約を締結し、Y(株)の行う航空機リース事業に対して出資をしています。父に係る相続税の計算上、(株)X株式の純資産価額を評価する必要がありますが、(株)Xの有する匿名組合契約に係る出資の評価はどのように行うべきでしょうか。なお匿名組合契約上、(株)Xはその匿名組合の事業により生じた損失を分担しない旨の定めはありません。

【回答】

1. 匿名組合契約のしくみ

(1)匿名組合契約の意義

匿名組合契約とは、当事者の一方(匿名組合員)

が相手方(営業者)の営業に対して出資を行い、営業者はその営業から生ずる利益を匿名組合員に分配することを約する契約をいいます(商法535条)。

(2)匿名組合員の出資した財産の帰属

匿名組合員の出資は営業者の財産に属し(同536条1項)、匿名組合員は営業者の行為につき第三者に対して権利義務を有しません(同4項)。匿名組合員の出資した財産はすべて営業者に帰属し、匿名組合員は営業者が匿名組合員の出資によって取得した財産に対して、何らの持分も有しません。

(3)契約期間中の利益と損失の分担

営業者はその各営業年度末において、匿名組合員に対し、匿名組合の営業により生じた利益を分配すべき義務を負い、匿名組合員は営業者に対し、匿名組合の営業から生ずる利益の分配を受ける権利を持ちます。匿名組合員による損失の分担は匿名組合契約に必要な要素ではありませんが、匿名組合契約に係る事業は匿名組合員と営業者による事実上の共同事業であることから、その契約に損失を分担しない旨の定めがない限り、匿名組合員は損失の分担をするものと解されています。

(4)匿名組合契約終了時の出資の返還

匿名組合契約が終了した場合には、営業者は匿名組合員にその出資の価額を返還しなければなりません。ただし、出資額が損失の分担により減少している場合には、その残額を返還すればよいとされています(同542条)。

2. 匿名組合契約に係る出資の相続税法上の評価

(1)匿名組合出資の評価の考え方

匿名組合契約に係る組合員の権利(以下「匿名組合出資」)の相続税法上の評価方法について、法令及び通達による特段の定めがありません。実務上は、平成20年7月25日東京国税不服審判所の裁決例等により、次のように取扱われています。

すなわち匿名組合出資の内容は、1(3)と(4)より、**【営業者に対する利益配当請求権+匿名組合契約終了時における出資金返還請求権】**と認められます。

匿名組合契約が終了した場合、上記1(4)より営業者は匿名組合員に匿名組合出資の価額を返還する必要がありますが、営業者はその財産状態を計算して、匿名組合員に対しその出資の価額を返還することになります。その出資の価額の返還における計算は、営業者と匿名組合員の間で実質上共同により事業を行っているといえるため、民法上の組合の規定(民法681条)を類推適用することが妥当であり、民法681条では、組合員が脱退した場合の持分の払戻しにつき、脱退時における組合財産の状況に従って行うべきと定められているところです。

以上により匿名組合出資の価額は、出資金を含めた匿名組合契約に基づく営業者の全ての財産及び債務を対象とし、課税時期(本問では相続により財産を取得した日)において、その匿名組合契約が終了したものとした場合に、匿名組合員が分配を受けることができる清算金の額に相当する金額とすべきと解されます。また清算金の額は、財産評価基本通達(財基通)185(純資産価額)を準用し、課税時期における営業者のその匿名組合事業に係る全ての財産の相続税法上の評価額から、同事業に係る全ての負債の金額を差引いて計算すべきといえます。この場合、匿名組合自体には法人税が課税されないため、法人税等相当額の控除(37%控除)はしません。

(2)匿名組合の事業に属する航空機の評価方法

(1)の匿名組合出資の相続税法上の評価においては、匿名組合の事業に属する航空機を評価する必要がありますが、財基通にその定めがありません。実務上は、財基通5より、航空機と同様に中古市場がある船舶の評価方法を定めた同136を準用し、原則、売買実例価額、精通者意見価格等を参酌して評価するものと考えられます。